Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

N° 35757 du rôle
Inscrit le 23 janvier 2015

Audience publique du 22 mars 2016

Recours formé par
Monsieur ..., …,
contre une décision du directeur de l’administration des Contributions directes
en matière d’impôt sur le revenu

Vu la requête inscrite sous le numéro 35757 du rôle et déposée le 23 janvier 2015 au greffe du tribunal administratif par Maître Antonio Raffa, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l’Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., avocat à la Cour, demeurant à L-…, tendant principalement à l’annulation, sinon subsidiairement à la réformation de la décision du directeur de l’administration des Contributions directes du 21 octobre 2014, ayant rejeté sa réclamation du 1er juillet 2014 introduite contre le bulletin de l’impôt sur le revenu de l’année 2012, émis le 2 avril 2014, comme non fondée ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 21 avril 2015 ;

Vu le mémoire en réplique déposé par au greffe du tribunal administratif le 21 mai 2015 par Maître Antonio Raffa au nom et pour compte de Monsieur ... ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 19 juin 2015 ;

Vu le mémoire intitulé « mémoire en duplique » déposé au greffe du tribunal administratif le 15 septembre 2015 par Maître Antonio Raffa au nom et pour compte de Monsieur ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport ainsi que Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Lou Thill en sa plaidoirie à l’audience du 20 janvier 2016.

Il résulte des pièces versées en cause et des explications concordantes des parties que Monsieur ... ne remit pas de déclaration d’impôt sur le revenu pour l’année 2012 endéans le délai lui imparti. Le bureau d’imposition lui adressa un rappel en date du 30 septembre 2013. Suite à ce rappel, Monsieur ... requit un délai d’un mois pour remettre sa déclaration d’impôt, sans pour autant s’exécuter.

Dans la suite, le bureau d'imposition émit une sommation d'astreinte en date du 29 novembre 2013 et, faute de réaction de la part de Monsieur ..., le 21 mars 2014 ladite astreinte fut liquidée.

Le 2 avril 2014, le bureau d'imposition procéda à l'imposition des revenus de Monsieur ... par voie de taxation conformément au § 217 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », ci-après dénommée « AO ».

Le 1er juillet 2014, Monsieur ... introduisit auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », une réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2012, émis le 2 avril 2014, en y joignant la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2012.

Par courrier du 2 septembre 2014, le directeur invita Monsieur ... à fournir, pour l'année litigieuse, l'intégralité de la comptabilité, à savoir la totalité des annotations de ses recettes et de ses dépenses relatives à son activité d'avocat, ensemble avec toutes les pièces et tous les justificatifs y connexes.

Par décision du 21 octobre 2014, le directeur déclara la réclamation recevable en la forme, mais non fondée quant au fond.

Cette décision est libellée comme suit :

« […] *Vu la requête introduite le 1er juillet 2014 par Maître ..., demeurant à L-…, pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2012, émis le 2 avril 2014 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu la mise en état du directeur des contributions du 2 septembre 2014, en vertu des §§ 243, 244 et 171 de la loi générale des impôts (AO), restée sans réponse ;

Vu les §§ 228 et 301 AO ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition d'avoir établi les bases d'imposition par voie de taxation ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du réclamant, la loi d'impôt étant d'ordre public ;
qu'à cet égard, le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;
qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que les revenus imposables de l'année 2012 ont été taxés par le bureau d'imposition en vertu du § 217 AO ;

Considérant que le requérant n'a réservé aucune suite aux nombreux rappels, à la sommation d'astreinte et à la décision portant fixation de l'astreinte, l'invitant au dépôt de sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2012 ; que le réclamant a seulement remis en date du 1' juillet 2014, en annexe à la présente requête, ses revenus de l'année 2012, couchés sur le formulaire de la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2012 ;

Considérant que, tout comme le bureau d'imposition, le directeur doit instruire (§ 204 AO) sur le revenu imposable ; que c'est par la consécration du principe du réexamen intégral et d'office de l'imposition litigieuse dans les dispositions combinées des §§ 204, 243 et 244 AO que le législateur a exprimé sa volonté qu'aucun impôt que celui qui est légalement dû ne puisse être réclamé au contribuable ; que rien ne s'oppose donc à ce que le réclamant présente dans le cadre de sa réclamation des éléments nouveaux, sous réserve d'abattements ou de bonifications à accorder sur demande, tendant à apporter des modifications à sa déclaration d'impôt ;

Considérant que s'il est loisible au contribuable, sous l'empire de la loi générale des impôts, de s'opposer à une surtaxe, il lui incombe toutefois d'infirmer la taxation par des allégations circonstanciées qui permettent, dans le cadre du § 243 AO, de mieux asseoir l'impôt ;

Considérant qu'un contribuable réclamant contre une taxation conformément au § 217 AO, due au fait de non remise d'une déclaration d'impôt au bureau d'imposition « ne saurait dans une telle hypothèse prospérer dans sa réclamation que s'il rapporte la preuve que ses revenus réels s'écartent de manière significative des bases d'imposition retenues dans le bulletin d'impôt. » (Cour administrative du 14 octobre 2008, n° 24907C du rôle) ;

Considérant que dans le cadre de l'obligation du directeur d'instruire sur le revenu imposable, il avait invité le réclamant en date du 2 septembre 2014 à présenter le détail des recettes et des dépenses d'exploitation relatif à l'exercice de sa profession d'avocat avec les pièces justificatives y afférentes ; qu'à ce jour, le réclamant n'y a pas donné de suite ;

Considérant qu'en effet, les §§ 171 et 205 AO confèrent au bureau d'imposition, ainsi qu'au directeur, statuant au contentieux, le pouvoir d'exiger de la part du contribuable la preuve de la réalité d'une situation financière ou d'une dépense et par conséquent le droit de demander les pièces y afférentes ou de solliciter des informations complémentaires, du moins lorsque, comme en l'espèce, une telle preuve peut être raisonnablement exigée de la part du contribuable alors surtout que ce dernier est soumis, en vertu des §§ 170 et 171 AO, à une obligation de collaboration avec le bureau d'imposition ;

Considérant qu'en l'espèce, il y a lieu de confirmer l'imposition pour l'année litigieuse effectuée par le bureau d'imposition, le directeur s'étant trouvé inhibé à poursuivre son instruction aux fins du réexamen intégral du bulletin attaqué ;

Considérant par ailleurs que le réclamant ne doit s'imputer qu'à lui-même les conséquences éventuellement désavantageuses de l'imposition, lorsque c'est par suite de son propre comportement fautif que le directeur n'a pas pu poursuivre son instruction du bulletin litigieux ;

Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas autrement contestée ; […] »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 23 janvier 2015, Monsieur ... a fait introduire un recours tendant principalement à l'annulation, sinon subsidiairement à la réformation de la décision directoriale précitée du 21 octobre 2014.

Conformément aux dispositions combinées du § 228 AO et de l'article 8, paragraphe (3), point 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur le mérite d'une réclamation contre des bulletins de l'impôt sur le revenu. Le tribunal est partant incompétent pour connaître du recours principal en annulation.

En revanche, le tribunal est compétent pour connaître du recours subsidiaire en réformation, qui est par ailleurs recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'audience des plaidoiries du 20 janvier 2016, le tribunal a soulevé d'office la question de l'admissibilité du mémoire intitulé « mémoire en duplique » déposé au greffe du tribunal administratif le 15 septembre 2015 par Maître Antonio Raffa au nom et pour compte de Monsieur ....

Le délégué du gouvernement s'est rapporté à prudence de justice.

Aux termes des articles 1er et 5, paragraphes (1) et (5) de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, les parties à l'instance sont admis à déposer chacune deux mémoires, dont la requête introductive d'instance, de sorte qu'il y a lieu de conclure que le mémoire intitulé « mémoire en duplique », précité de Maître Antonio Raffa n'est pas admissible, étant relevé par ailleurs que Maître Antonio Raffa n'a pas introduit de demande pour être autorisé à déposer un mémoire supplémentaire. Il y a partant lieu de l'écarter des débats.

A l'appui de son recours, le demandeur fait valoir qu'il aurait introduit le 1er juillet 2014 une réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2012. Il résulterait des énonciations de la décision directoriale déférée qu'il aurait été invité à présenter les détails des recettes et dépenses d'exploitation relatives à l'exercice de sa profession d'avocat avec les pièces justificatives y afférentes. Or, ladite lettre du directeur ne lui serait jamais parvenue. En effet, au mois d'août 2014, il aurait changé d'adresse et bien qu'il aurait procédé à une déviation de courrier auprès de la poste, il n'aurait pas reçu ladite lettre du directeur, de sorte qu'il n'aurait pas envoyé les informations et pièces sollicitées, de sorte avoir été surpris par la décision déférée. Le demandeur en conclut que la décision déférée devrait être annulée pour violation de la loi et notamment pour erreur d'appréciation manifeste, sinon pour excès de pouvoir. Le demandeur donne encore à considérer qu'il aurait versé toutes les pièces demandées au cours de la procédure contentieuse. Il estime, par ailleurs que pour garantir une sécurité juridique, de telles lettres de mise en état devraient être envoyées par lettre recommandée et non par courrier simple.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours. A cet égard, il fait de prime abord valoir qu'une déclaration de l'impôt sur le revenu versée seulement avec une réclamation auprès du directeur, ne bénéficierait pas de la présomption de sincérité et d'exactitude que celle versée lors de la phase purement administrative. Dès lors, l'administré

dont les revenus ont été taxés par l'administration à défaut d'avoir déposé une déclaration de l'impôt sur le revenu, aurait la charge de la preuve que ses revenus réels s'écartent de manière significative de la taxation opérée. En outre, le délégué du gouvernement estime, par analogie aux règles de notification inscrites au règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 concernant la notification des bulletins en matière d'impôt direct, qu'un courrier de mise en état du directeur pourrait valablement être envoyé par courrier simple.

Si le tribunal souscrit entièrement aux développements du délégué du gouvernement tant en ce qui concerne l'obligation de certains administrés à déposer une déclaration de l'impôt, que ceux relatives aux conséquences désavantageuses d'une taxation qu'un contribuable doit imputer à son manque de collaboration, ou encore au sujet de la valeur probante des déclarations de l'impôt sur le revenu versées seulement avec une réclamation devant le directeur, en ce qu'elles ne bénéficient pas d'une présomption de sincérité et d'exactitude au sens du § 166 AO, de sorte que le contribuable est dans l'obligation de présenter au directeur les pièces documentant les montants indiqués, d'office et non seulement sur invitation au sens du § 171 AO.

Par voie de conséquence, en l'espèce, aucun reproche ne peut être dirigé contre la décision directoriale déférée.

Il n'en reste pas moins que le tribunal est saisi en la présente matière d'un recours en réformation, de sorte qu'il est tenu de prendre en considération tous les éléments lui soumis, même ceux qui n'ont pas été soumis au directeur. Il s'ensuit qu'afin de permettre qu'une instruction administrative des pièces versées par le demandeur puisse avoir lieu, le tribunal est amené à conclure qu'il y a lieu d'annuler la décision directoriale déférée, dans le cadre du recours en réformation, afin de donner au directeur la possibilité d'examiner ces pièces et, le cas échéant, d'enquêter davantage sur les revenus du demandeur, ce dernier ayant les compétences de statuer *in peus* ce que le tribunal administratif n'a pas.[1]

Au vu de la grave négligence dont a fait preuve le demandeur au cours de la phase administrative, il y a lieu de le condamner aux frais, nonobstant le résultat de son recours.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

se déclare incompétent pour connaître du recours principal en annulation ;

reçoit le recours subsidiaire en réformation en la forme ;

au fond, le déclare justifié ;

partant, dans le cadre du recours en réformation, annule la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 21 octobre 2014 afin de pouvoir statuer une première fois sur les pièces versées seulement au cours de l'instance contentieuse ;

renvoie le dossier au directeur de l'administration des Contributions directes en prosécution de cause ;

[1] voir trib. adm. 26 février 2013, n° 29752 du rôle disponible sous www.jurad.etat.lu

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Thessy Kuborn, premier juge,
Géraldine Anelli, attaché de justice,

et lu à l'audience publique du 22 mars 2016 par le vice-président en présence du greffier Goreti Pinto.

s. Goreti Pinto s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 22 mars 2016
Le greffier du tribunal administratif